Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéros 34788 du rôle
Inscrit le 30 juin 2014

Audience publique du 12 mai 2015

Recours formé par
Monsieur ...et consort, …(France)
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34788 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 30 juin 2014 par Monsieur ...et Madame ..., épouse ..., demeurant à F-…, tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, émis en date du 17 juillet 2013 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 14 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Weinacht au nom des parties demanderesses ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Hélène Matringe, en remplacement de Maître Patrick Weinacht, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 mars 2015.

Le 17 juillet 2013, le bureau d'imposition Luxembourg Y, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

Le même jour, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de Monsieur ...et de Madame ... le bulletin de détermination du taux d'impôt global en application de l'article 134 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ».

Par un courrier du 7 octobre 2013, Monsieur ...et Madame ... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », qui est dirigée, d'après le libellé de la lettre de réclamation contre « *le bulletin d'imposition du 17 juillet 2013 concernant les années 2012, 2011, 2010* ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ...et Madame ... ont, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 juin 2014, fait introduire un recours en réformation contre « *le bulletin d'impôts du 17 juillet 2013 concernant les années 2012, 2011 et 2010* ».

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé d'office la question de l'objet exact du recours.

Le mandataire de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., a déclaré vouloir préciser cette question en cours du délibéré, sans cependant qu'une prise de position ne soit parvenue au tribunal dans la suite.

Le délégué du gouvernement a précisé que les bulletins émis le 17 juillet 2013 visent l'année d'imposition 2012 et que ceux visant les années 2010 et 2011 auraient été émis antérieurement.

Le tribunal est amené à retenir que dans la mesure où les demandeurs ont précisé dans la requête introductive d'instance que le recours est dirigé contre « *un* » bulletin, qui a été émis le 17 juillet 2013, et à défaut d'autres explications fournies par eux sur leur intention suite à la question afférente posée par le tribunal à l'audience des plaidoiries, ils ont uniquement visé le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2012 qui a été émis à cette date. S'ils ont certes indiqué que ce bulletin concernerait les années 2010 à 2012, cette formulation ne permet pas de retenir qu'ils ont entendu déférer un autre bulletin que le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2012, mais la référence aux années 2010 et 2011 s'explique par leur argumentation à la base de leur recours, fondée sur la considération que les revenus de pension litigieux devraient être imposés au titre des années 2010 et 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridiction de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

S'agissant de la demande tendant à voir réformer une décision implicite de refus du directeur, ainsi qualifiée, formulée pour la première fois dans le mémoire en réplique, le tribunal a soulevé d'office, à l'audience des plaidoiries, la question de la recevabilité de cette demande.

Les parties se sont rapportées à prudence de justice quant à cette question.

Cette demande est à déclarer irrecevable comme étant contraire aux exigences posées par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », aux termes duquel la requête introductive d'instance doit contenir plus particulièrement l'objet de la demande, et dont il se dégage que l'objet du litige est déterminé par la requête introductive d'instance et ne peut plus être étendue par des écrits ultérieurs.

Il suit de l'ensemble des considérations que le recours est recevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2012, émis le 17 juillet 2013, et qu'il est à déclarer irrecevable pour le surplus.

Il se dégage de la requête introductive d'instance, ensemble les pièces à la disposition du tribunal, que les demandeurs contestent leur imposition dans la mesure où des sommes touchées à titre de pension d'invalidité durant l'année 2012 ont été imposées au titre de cette

même année, alors que, d'après les demandeurs, ces revenus devraient être imposés au titre des années auxquelles ils se rapportent, sinon ils demandent à ce que soit appliqué un taux d'imposition réduit sur les pensions d'invalidité visant les années 2010 et 2011.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en soulignant que les revenus doivent être imposés au titre de l'année d'imposition en cours de laquelle ils ont été mis à disposition du contribuable, en renvoyant à cet égard aux articles 104, alinéa 1er et 108 LIR, tout en soulignant que les revenus de pension litigieux, de l'ordre de … €, auraient été payés en 2012, de sorte que ce serait à juste titre que le montant intégral aurait été imposé au titre de cette année.

S'agissant de la demande tendant à l'application d'un taux d'imposition réduit sur une partie des revenus de pension, le délégué du gouvernement invoque l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 et fait par ailleurs valoir qu'un rappel de pension ne pourrait être qualifié de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 LIR que dans les cas limitativement énumérés par le règlement grand-ducal du 18 janvier 1995 portant exécution de l'article 132, alinéa 1er, numéro 3 LIR. Il argumente qu'à supposer qu'un rappel de pension se rapporte économiquement à une période antérieure au début de l'année de son versement, il faudrait encore qu'il soit consécutif à la mise à la retraite du bénéficiaire, à la réversion de la pension au survivant ou encore à l'ajustement de la pension prévu par une disposition légale ou règlementaire. En l'espèce, le certificat de pension établi par la Caisse nationale d'assurance pension pour la période du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012 renseignerait trois montants distincts dont deux seraient signalés en tant que rappel de pension. Dès lors, à défaut par les requérants d'établir que ces rappels de pension se rapportent à une période antérieure à l'année 2012 et que ce versement est consécutif à l'un des trois cas de figure prémentionnés, le recours serait à rejeter.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs invoquent l'article 132, alinéa 1er LIR et soutiennent que les sommes litigieuses constitueraient des paiements faits à titre de rappel de pension, en renvoyant à cet égard au certificat de pension établi par la Caisse nationale d'assurance pension. Il se dégagerait encore du règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 132, alinéa 1er, numéro 3 LIR que le capital touché à titre de pension d'invalidité constituerait un revenu extraordinaire. Ils font valoir que le capital serait réputé se rattacher d'un point de vue économique à l'année d'imposition à concurrence de la somme des termes mensuels d'une pension périodique payable au titre de cette année dans l'hypothèse où le capital est converti en pension périodique. Ils concluent que les revenus litigieux devraient être qualifiés de revenus extraordinaires et être imposés principalement au taux réduit en vertu de l'article 131, alinéa 1er b) LIR et subsidiairement être imposés par voie d'étalement forfaitaire conformément à l'article 131, alinéa 1er c) LIR.

Aux termes de l'article 104 LIR « *(1) Sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnés aux numéros 4 à 8 de l'article 10.* […] », étant relevé qu'au numéro 5 de l'article 10 LIR figurent les revenus de pensions et de rentes.

S'agissant de la manière dont ces revenus sont à prendre en considération pour l'imposition, l'article 108 LIR, alinéa 1er, numéro 1 prévoit que « *1. Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable.* […] »

Il se dégage du certificat de pension ou de rente, de retenue d'impôt et de crédits d'impôt bonifiés établi le 31 janvier 2013 par la Caisse Nationale d'Assurance Pension et visant la période du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012, qu'au courant de l'année 2012 un

montant total de … euros brut a été payé à la demanderesse. Tel que cela ressort des courriers de la Caisse Nationale d'Assurance Pension des 11 avril et 5 et 6 juin 2012, la demanderesse est bénéficiaire avec effet au 10 juillet 2010 d'une pension d'invalidité et cela à la suite d'un jugement du Conseil arbitral de la sécurité sociale du 27 février 2012, mais les sommes dues n'ont été liquidées qu'en 2012, dans la mesure où un montant de … euros net a été payé à la demanderesse à titre d'arriérés de pension pour la période du 10 juillet 2010 jusqu'au 30 avril 2012, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que les sommes touchées en 2012 lui ont été payées à titre de pension d'invalidité, et en partie à titre d'arriérés de pension d'invalidité visant la période à partir au 10 juillet 2010 au 31 décembre 2011.

Dans la mesure où les sommes litigieuses ont été payées, d'ailleurs de manière non contestée, durant l'année 2012, elles sont, en application de l'article 108, alinéa 1, numéro 1 LIR, à imposer au titre de l'année d'imposition 2012.

Il s'ensuit que l'argumentation des demandeurs suivant laquelle au moins une partie des revenus devrait être imposée au titre des années 2010 et 2011 puisqu'ils se rattacheraient à ces années est à rejeter comme étant non fondée.

S'agissant de la question de savoir si les sommes litigieuses sont à imposer, au titre de l'année 2012, en tant que revenus extraordinaires au sens de l'article 132 LIR, suivant les modalités définies à l'article 131, alinéa 1er LIR dont les demandeurs invoquent principalement le point b) et subsidiairement le point c), il convient de relever qu'en vertu de l'article 132 LIR « *(1) Sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. b les revenus suivants, pour autant qu'ils ne rentrent pas dans les prévisions de l'alinéa 2.*

[…]

3. les revenus dépendant des catégories de revenus visés sub 5 à 7 de l'article 10 [dont les revenus de pensions et de rentes visés sub 5 article 10 LIR] *et non visés sub 4 ci-après, qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année, pour autant qu'ils seront spécifiés comme extraordinaires par un règlement grand-ducal ; […]*

(2) Sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. c.

[…]

6. *les revenus visés à l'alinéa 1er pour autant qu'un règlement grand-ducal les déclare imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. c.* [...] ».

Aux termes du règlement grand-ducal du 18 janvier 1995 portant exécution de l'article 132, alinéa 1er, numéro 3 LIR, « *Constituent un revenu extraordinaire au sens de l'article 132, alinéa 1er numéro 3 [LIR], les sommes touchées à titre d'un rappel de pension, à l'exception de la partie qui se rattache économiquement à l'année d'imposition.* », étant précisé que l'article 2 du même règlement grand-ducal définit le rappel de pension comme correspondant à « *tout versement cumulatif d'arrérages ou de compléments d'arrérages de pensions visées à l'article 96, alinéa 1er, numéros 1 et 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, si ce versement se rapporte économiquement à une période antérieure au début de l'année du versement et est consécutif à la mise à la retraite du bénéficiaire, à la réversion de la pension au survivant ou à l'ajustement de la pension prévu par une disposition légale ou réglementaire* ».

La partie étatique conteste l'application de ces dispositions au motif qu'il ne serait ni établi que les sommes touchées par la demanderesse se rapportent à une période antérieure à l'année 2012, ni que le versement serait consécutif à l'une des trois hypothèses visées à l'article 2 du règlement grand-ducal du 18 janvier 1995 précité, à savoir soit à la mise à la retraite du bénéficiaire, soit à la réversion de la pension au survivant, soit à l'ajustement de la pension prévu par une disposition légale ou règlementaire.

S'agissant de prime abord de la question de savoir si les sommes litigieuses se rapportent économiquement à une période antérieure au début de l'année d'imposition 2012, le tribunal constate qu'il se dégage du courrier précité du 11 avril 2012 de la Caisse Nationale d'Assurance Pension qu'un montant de … euros net a été versé en 2012 à la demanderesse à titre d'arriérés de pension pour la période du 10 juillet 2010 jusqu'au 30 avril 2012, de sorte qu'il est incontestable qu'au moins une partie des sommes touchées se rattache économiquement aux années 2010 et 2011, étant précisé par ailleurs qu'il se dégage du même courrier que la demanderesse est bénéficiaire d'une pension d'invalidité avec effet au 10 juillet 2010.

Il se dégage encore d'un décompte annexé à un courrier de la Caisse Nationale d'Assurance Pension du 6 juin 2012 que, durant la période du 10 juillet 2010 au 1er janvier 2011, une pension brute d'un montant de … euros, auquel est ajouté une allocation de fin d'année de … euros, a été allouée à la demanderesse, que, durant la période du 1er janvier 2011 au 1er octobre 2011, une pension d'invalidité brute d'un montant de … euros, auquel est ajouté une allocation de fin d'année de … euros, lui a été accordée et qu'enfin, du 1er octobre 2011 jusqu'au 1er janvier 2012, une pension d'invalidité brute de … euros, montant auquel est ajouté une allocation de fin d'année de … euros, lui a été allouée.

S'il est vrai, tel que cela a été relevé par le délégué du gouvernement, qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, le tribunal est amené à retenir qu'il se dégage en l'espèce à suffisance des pièces soumises par les demandeurs au directeur à l'appui de leur réclamation et versées également au tribunal dans le cadre de la présente procédure, qu'une partie des sommes touchées par la demanderesse au courant de l'année 2012, et dont le détail se dégage du décompte annexé au courrier précité du 6 juin 2012 de la Caisse Nationale d'Assurance Pension, se rapportent économiquement aux années 2010 et 2011.

D'autre part, il se dégage encore du courrier précité de la Caisse Nationale d'Assurance Pension du 11 avril 2012 qu'à partir du 10 juillet 2010 une pension d'invalidité a été accordée à la demanderesses, de sorte que le versement cumulatif des arriérés de pension a été effectué consécutivement à la mise à la retraite de la demanderesse, étant précisé par ailleurs que dans son mémoire en réponse, la partie étatique reconnaît que les sommes touchées par la demanderesse sont à qualifier de revenus résultant de pensions ou de rentes au sens de l'article 96, alinéa 1er LIR, auquel renvoie l'article 2 du règlement grand-ducal du 18 janvier 1995 et qui énumère « *les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée et les autres allocations et avantages, même non périodiques ou bénévoles, touchés du même chef* », ainsi que « *les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations périodiques et les prestations accessoires servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés, ainsi que le forfait d'éducation et les rentes visées à l'article 63a* ».

Il s'ensuit que c'est à tort que les arriérés de pension visant la période du 10 juillet 2010 jusqu'au 31 décembre 2011 n'ont pas été pris en compte à titre de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 alinéa 1er, point 3 LIR et imposables conformément à l'article 131, alinéa 1er, b) LIR.

Il s'ensuit que le bulletin d'imposition est à réformer en ce sens et que le dossier est à renvoyer au bureau d'imposition.

Le tribunal ayant fait droit à la demande principale des demandeurs tendant à l'application de l'article 131, alinéa 1er d) LIR, l'examen de leur demande subsidiaire tendant à l'application des dispositions de l'article 131, alinéa 1er c) LIR devient superfétatoire.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation recevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2012, émis le 17 juillet 2013, et le déclare irrecevable pour le surplus ;

au fond le déclare partiellement fondé ;

partant par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2012 et émis le 17 juillet 2013, dit que les arriérés de pension visant la période du 10 juillet 2010 jusqu'au 31 décembre 2011 tels qu'ils se dégagent du décompte annexé au courrier de la Caisse Nationale d'Assurance Pension du 6 juin 2012 sont à prendre en compte à titre de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 alinéa 1er, point 3 LIR et sont imposables, au titre de l'année 2012, conformément à l'article 131, alinéa 1er, b) LIR ;

renvoie le dossier au bureau d'imposition ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 12 mai 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 12 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif